

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25957Ca

Inscrit le 6 août 2009

Audience publique du 15 juillet 2010

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 juillet 2009 (n° 23982 du rôle)
dans un litige l'opposant
à la société ... s.à r.l., ...
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités**

Revu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25957C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 6 août 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré le 16 juillet 2009 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 6 juillet 2009, déclarant fondé le recours en réformation introduit par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003, émis respectivement le 25 janvier et le 1^{er} février 2006 par le bureau d'imposition Sociétés ... et réformant lesdits bulletins dans le sens que les pertes reportables déclarées par la société ... au titre des années 1995 et 1996 sont déductibles en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 114 LIR, conformément aux motifs énoncés dans le corps dudit jugement ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 4 février 2010 ayant demandé aux parties de lui soumettre certains éléments complémentaires, leur conféré le droit de prendre respectivement position par rapport à ces éléments complémentaires et refixé l'affaire pour continuation des débats ;

Vu le dossier fiscal déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2010 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 19 mars 2010 par Maître Bernard FELTEN pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2010 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Isabelle GIRAULT, en remplacement de Maître Bernard FELTEN, en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 15 et 20 avril 2010.

Dans ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, déposées respectivement le 22 décembre 2003 et le 29 octobre 2004, la société à responsabilité limitée ... fit état au titre de dépenses spéciales de pertes d'exploitation reportables d'un montant de respectivement 174.265,36 € et 142.584,48 €.

Le bureau d'imposition Sociétés ...de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit en date du 25 janvier 2006 à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2001 et 2002.

Le 1^{er} février 2006, le bureau d'imposition établit le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2003.

Par lettre de son mandataire du 13 avril 2006, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », contre les bulletins d'impôt des années 2001 à 2003, en se plaignant du fait que le bureau d'imposition n'avait pas admis le report des pertes subies par la société au titre des exercices 1995 et 1996.

Par décision du 31 mai 2006 (n° C 13307 du rôle), le directeur rejeta la réclamation de la société ... en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2001, comme irrecevable pour défaut d'intérêt dans la mesure où le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités avait été fixé à zéro franc. Le directeur précisa dans la même décision que « *les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2002 et 2003 [sont] disjointes pour être vidées séparément* ».

Aucune décision émanant du directeur n'étant cependant intervenue concernant les années 2002 et 2003, la société ... introduisit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 janvier 2008, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2002 et 2003 précités.

A travers un jugement du 6 juillet 2009, le tribunal administratif reçut en la forme le recours principal en réformation et déclara le recours subsidiaire en annulation irrecevable. Quant au fond, il rejeta d'abord le moyen de la société ... tiré du défaut par le bureau

d'imposition de l'avoir informé, préalablement à l'émission des bulletins litigieux, de son intention de refuser le report des pertes des années 1995 et 1996 au motif que la divergence mise en avant par la partie demanderesse, tant à travers sa réclamation qu'à travers son recours contentieux, ne provenait d'aucun ajout quelconque d'éléments ou de données par rapport à ceux produits à travers sa déclaration d'impôt, mais qu'elle s'analysait en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, seul appelé à appliquer les dispositions légales et à apprécier si les conditions légales d'application de certaines déductions y prévues, et notamment celles du report de pertes antérieures, sont réunies.

Concernant la prétention au fond de la société ... au report de ses pertes des exercices 1995 et 1996 et l'argumentation opposée par l'Etat que la condition légale d'identité ne se trouverait pas remplie dans le chef de la société ... au motif que celle-ci aurait subi, suite à sa reprise en 1998 par la société ..., des changements tels qu'elle ne serait plus la même sur base d'une appréciation économique des faits, l'opération s'analysant plutôt en un achat de manteau sociétaire (« *Mantelkauf* »), le tribunal dégagea de l'article 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », que pour qu'une société puisse bénéficier du report en avant des pertes essuyées, il fallait notamment qu'il y ait identité entre la société qui a subi la perte et celle qui la reporte et que cette condition d'identité est, en vertu de l'article 162 LIR, également applicable aux collectivités. Ensuite, le tribunal retint que c'est le contribuable qui peut déduire comme dépense spéciale les pertes et qu'en présence d'une personne morale soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, c'est la personne morale qui est le contribuable assujetti à l'impôt. Il estima que l'article 114 LIR soulève partant la question de savoir si la vérification de l'identité de celui qui a subi la perte et de celui qui la reporte est à faire sur la base de critères juridiques ou sur la base de critères économiques.

Pour répondre à cette question, le tribunal rappela d'abord que les lois fiscales sont avant tout d'interprétation stricte, ceci dans le souci de garantir la sécurité juridique et que s'il existe un principe d'interprétation en droit fiscal qui veut que les faits et actes juridiques soient appréciés d'après leur réalité économique, il n'en demeurerait pas moins que lorsque le droit fiscal utilise des notions du droit des sociétés, comme en l'occurrence celle de la société à responsabilité limitée, il conviendrait d'interpréter cette notion dans le sens qu'elle a en droit des sociétés, à moins qu'il ne ressorte du texte même que le législateur ait voulu donner un autre sens à cette notion, en privilégiant notamment la situation économique par rapport aux formes juridiques. Ensuite, il considéra qu'il ne résulterait ni du libellé de l'article 114 LIR, ni de sa *ratio legis* que le législateur fiscal ait voulu subordonner le droit au report des pertes à l'existence d'une identité de l'entreprise d'après des critères économiques et que le droit au report des pertes de la collectivité serait uniquement conditionné par la qualité de société au sens du droit des sociétés, sans que la loi se réfère à d'autres critères tels que l'identité des associés ou les activités de la société. Il se référa encore à une solution semblable retenue par deux arrêts de la Cour suprême fiscale allemande (« *Bundesfinanzhof* ») du 29 octobre 1986 dans le sens que lorsque le droit fiscal se réfère aux situations de droit civil, il serait aussi lié par le droit civil.

En l'espèce, eu égard au caractère incontesté des pertes subies par la société ... au titre des années 1995 et 1996 et nonobstant les changements significatifs en 1998 dans la mesure où notamment l'intégralité du capital social de la société ... a été cédée à un associé unique, la société devenant ainsi une société à responsabilité limitée unipersonnelle, et où son objet social a été étendu pour permettre en dehors de l'activité de l'exploitation d'une brasserie avec débit de boissons alcooliques et non-alcooliques celle de travaux d'installation de chauffage, de ventilation et de climatisation, le tribunal retint que tous ces changements n'ont

pas eu d'incidence sur la personnalité juridique de la société ... et décida qu'en l'espèce, la condition de l'article 114 (2) numéro 3 LIR est remplie et que partant les pertes reportées au titre des exercices 1995 et 1996 sont déductibles des bénéfices des exercices 2002 et 2003 en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 114 LIR, et dans les limites prévues audit article, de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés étaient à réformer en ce sens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 6 août 2009, l'Etat a régulièrement fait relever appel de ce jugement du 6 juillet 2009.

A travers un arrêt du 4 février 2010, la Cour retint que le droit au report de pertes subies du chef d'exercices d'exploitation antérieurs, consacré par l'article 114 LIR, est considéré non pas comme une mesure de faveur pour le contribuable, mais comme une mesure corrective nécessaire par rapport à l'annualité de l'impôt afin de tenir compte de la capacité contributive effective du contribuable sur une période dépassant un seul exercice d'imposition, de manière que ce droit doit être reconnu au contribuable en principe dès lors que les conditions légales se trouvent réunies.

Elle décida encore qu'en disposant que « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* », l'article 114 (2) n° 3 LIR impose une identité entre le contribuable ayant supporté économiquement la perte et celui qui invoque son report sur un exercice subséquent, qu'au vœu de l'article 162 (1) LIR, cette condition trouve également application aux collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités et qu'eu égard à la qualification, par l'article 159 LIR, des sociétés de capitaux de contribuables passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, la LIR a reconnu que ces formes de sociétés se distinguent par leur structure autonome et par le risque entrepreneurial assumé par elles, les sociétés, à l'exclusion des associés non soumis à une responsabilité illimitée pour les dettes de l'entreprise, de sorte que les sociétés de capitaux doivent être qualifiées de contribuables au même pied que les contribuables personnes physiques. La Cour confirma partant l'analyse du tribunal que c'est la société de capitaux qui est le contribuable assujéti à l'impôt et que le droit au report des pertes dans le chef d'une collectivité est uniquement conditionné par la qualité de société au sens du droit des sociétés et par l'identité juridique de la personne morale.

Quant à la question, soulevée par l'argumentation étatique, de savoir si ce critère de l'identité juridique de la société de capitaux prétendant au report de pertes antérieures doit être dédoublé d'un critère économique en ce sens que la substance de la société entrevue à la fois d'un point de vue matériel et personnel doit avoir subsisté entre le moment de la réalisation de la perte et celui de son report, la Cour rejoignit le tribunal en décidant qu'un tel critère ne peut pas être appliqué *de plano*. En effet, applicable de la sorte, celui-ci serait constitutif d'une entorse au principe de la reconnaissance des sociétés de capitaux en tant que contribuables ainsi qu'au caractère correctif du report de pertes par rapport à l'annualité de l'impôt et ne saurait partant être appliqué à défaut d'être prévu comme tel par une disposition légale applicable en matière d'impôt sur le revenu. Or, ni la LIR, ni plus particulièrement son titre II relatif à l'impôt sur le revenu des collectivités ne comportent une disposition expresse tendant à requérir le maintien d'une identité économique dans le chef d'une société de capitaux comme condition pour pouvoir prétendre au report de pertes d'exercices antérieurs. Un tel critère ne peut non plus être déduit de l'article 162 (1) LIR *in fine*, cette disposition tendant à exclure en général l'application d'une disposition du titre I^{er} à tous les organismes collectifs au motif que son application est, dans l'intention du législateur, limitée aux personnes physiques. En outre, la Cour rejoignit encore le tribunal en son analyse qu'il ne se dégage ni du libellé de l'article 114 LIR, ni de sa *ratio legis*, les travaux parlementaires

relatifs à la LIR restant en effet muets sur les conditions du report de pertes dans le chef de sociétés, que le législateur ait voulu subordonner le droit au report des pertes à l'existence d'une identité de l'entreprise d'après des critères économiques.

D'un autre côté, la Cour précisa que le défaut de pouvoir appliquer *de plano*, comme découlant des dispositions spécifiques de la LIR, une condition imposant une identité économique de la société d'un point de vue matériel et personnel ne saurait avoir pour effet d'exclure d'office et en toute hypothèse une appréciation économique d'une opération concrète afin de vérifier si elle n'est pas constitutive d'un abus de droit dont l'existence devrait être admise au cas où la personnalité juridique et fiscale de la société serait utilisée aux seules fins de contourner le caractère personnel du droit au report de pertes et l'interdiction en découlant d'une transmission desdites pertes dans le seul but d'user des pertes reportables afin d'éviter l'imposition des bénéfices afférents. Les circonstances que le report de pertes soit réclamé par une société ayant cessé dans le passé son activité antérieure et n'ayant plus disposé d'un actif social d'une valeur économique relevante, que les parts de cette société aient été cédées à de nouveaux associés et que cette société exerce ensuite une activité entièrement différente, éventuellement déjà antérieure dans le chef des nouveaux associés, et profitable doivent être qualifiées d'indices dans le sens de l'existence d'un abus de droit. Dans l'hypothèse où un tel abus de droit au sens du § 6 (1) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), se trouverait vérifié, le report de pertes d'exercices antérieurs devrait être refusé conformément au § 6 (2) StAnpG.

En l'espèce, la Cour releva que la société ... avait certes subi des changements significatifs en 1998 dans la mesure où notamment l'intégralité de son capital social avait été cédée à un associé unique, la société devenant ainsi une société à responsabilité limitée unipersonnelle, et que son objet social avait été étendu pour permettre en dehors de l'activité de l'exploitation d'une brasserie avec débit de boissons alcooliques et non-alcooliques celle de travaux d'installation de chauffage, de ventilation et de climatisation, tandis que les personnes en charge de la gestion de la société avaient été remplacées.

D'un autre côté, la Cour constata encore que la société ... avait réalisé, d'après les indications des parties, un bénéfice de 533.170 LUF en 1997, un bénéfice de 228.249 LUF en 1998 et un bénéfice de 35.380 LUF en 1999, mais une perte de 372.450 LUF en l'année 2000. La société ... affirma en outre avoir en réalité continué son activité de débit de boissons et son mandataire avait déclaré à l'audience qu'elle aurait certes sollicité une autorisation d'établissement pour les activités d'installation de chauffage, de ventilation et de climatisation, mais qu'elle aurait par la suite renoncé à l'exercice de ces activités. Par ailleurs, il se dégage d'un courrier du gérant de la société ... du 26 juin 2002 à l'adresse du bureau d'imposition qu'à ce moment cette société avait pour activité effective l'organisation de spectacles, la décoration, la formation de personnel, la gérance de cafés/restaurants, la mise à disposition de personnel et l'administration dans le secteur de la gastronomie.

La Cour estima cependant que ces éléments de fait étaient insuffisants pour lui permettre d'examiner si l'opération en cause s'analyse en un abus de droit ou non, étant donné que cette appréciation présuppose la soumission d'indications concrètes et précises sur la nature et l'importance des activités de la société ... et sur la consistance de son patrimoine depuis la réalisation des pertes en cause jusque et y compris les exercices pour lesquels le report de pertes est demandé.

Au vu de cette insuffisance des éléments de fait lui soumis, la Cour, à travers l'arrêt du 4 février 2010, tous droits des parties étant par ailleurs réservés, demanda aux parties de lui soumettre certains éléments, documents et prises de position complémentaires. Ainsi, elle

demanda au délégué du gouvernement de verser en cause le dossier fiscal de la société ... pour les années 1994 à 2000 et au mandataire de la société ... de soumettre en cause les comptes annuels de la société ... pour les années 1994 à 2000, de préciser dans un mémoire supplémentaire les activités concrètes de la société ... depuis la réalisation des pertes en cause jusque et y compris les exercices pour lesquels le report de pertes est demandé et de prendre position, le cas échéant, dans le même mémoire par rapport au contenu du dossier fiscal ci-avant visé.

A travers son mémoire supplémentaire, la société ... rappelle qu'elle aurait été créée au départ pour reprendre le fonds de commerce et l'exploitation du bar ... à ..., après la faillite de la société ..., que ce rachat aurait été opéré au prix de 8.000.000 LUF, dont 500.000 LUF pour le fonds de commerce et 7.500.000 LUF pour le mobilier, et que Monsieur aurait été caution solidaire et indivisible de tous les prêts bancaires et du contrat de bail. Vers la fin de l'année 1995, le fonds de commerce et le mobilier du bar auraient été vendus à la société ... s.à r.l. au prix de 2.500.000 LUF, partant avec une perte substantielle, au motif que les autorisations de nuit blanche avaient été retirées et que ce retrait aurait causé une perte de chiffre d'affaires et une dévalorisation du fonds de commerce. La société ... se retrouvant ainsi sans activité et avec des dettes restantes, Monsieur ... aurait alors, en sa qualité de caution, essayé de développer de nouvelles activités générant du profit dans le chef de cette société qui aurait alors réalisé un certain nombre d'affaires dans le domaine du *catering* entre 1996 et 1997. Dans la suite, Monsieur ... aurait développé avec Monsieur, exploitant d'une entreprise de tuyaux de gaz industriel et urbain en Allemagne, un projet d'association afin de réaliser une expansion de cette entreprise au Luxembourg à travers la société Des mesures préparatoires en ce sens, dont la modification statutaire du 29 décembre 1998, la cession des parts de la société ... à la société anonyme ... s.a., dont Monsieur ... est le bénéficiaire économique, et d'autres démarches commerciales refacturées à Monsieur ... auraient été entreprises, mais le projet aurait été abandonné notamment suite à une prise de position négative du bureau d'imposition compétent du 17 avril 1998 quant à la possibilité de reporter les pertes antérieures sur les bénéfices futurs de la nouvelle activité de la société Au cours de l'année 1999, la société ... s.a., exploitant un restaurant-bar sous la même enseigne commerciale sur le site des anciens magasins ... à ..., aurait été créée avec comme actionnaire la société ... à hauteur de 40% des actions. La société ..., qui n'aurait pas pu exploiter ledit restaurant-bar au vu de ses dettes et du refus des banques de lui fournir du crédit, se serait alors engagée dans la mise à disposition de services professionnels de formation à la gastronomie, la gestion administrative, la planification et la création des documents publicitaires pour le restaurant-bar ... et aurait ainsi permis à Monsieur ... de travailler sans être salarié du ..., l'accord entre les actionnaires de la société ... ne leur permettant pas d'être employés de cette société. La société ... fait encore préciser qu'elle aurait été l'associé principal dans la société civile ... durant les années 1998 et 1999 et qu'elle aurait considéré cet engagement comme une simple participation à côté de son activité principale.

L'Etat considère par contre que ces déclarations de la société ... seraient contraires aux présentations des faits antérieurement faites pour son compte tant aux autorités fiscales qu'en instance judiciaire. De plus, cette présentation des faits serait confuse et incohérente dans la mesure où les documents comptables n'y correspondraient pas entièrement. Il épingle notamment le fait que, contrairement à la présentation des faits antérieure selon laquelle Madame aurait été jusqu'à la fin de l'année 1998 l'associé majoritaire et le bénéficiaire économique de la société ..., Monsieur ... serait présenté comme constituant originaire et bénéficiaire économique de cette société. Il soulève également les questions, d'abord, pourquoi Monsieur ..., ayant également été le bénéficiaire économique de la société ..., n'a pas opté pour la continuation de ses activités par le biais de cette société, mais a préféré la

mise en faillite de cette société et la reprise du fonds de commerce et du mobilier du bar ... par une nouvelle société au prix de 8.000.000 LUF, ensuite, comment se justifie la dévalorisation sur une période d'une année desdits fonds de commerce et mobilier au vu de la vente au prix de 2.500.000 à la société ... et, finalement, comment la société ... a pu réaliser les activités alléguées, en pratique en l'absence de personnel et de l'équipement nécessaires. L'Etat relève pareillement que le principal emprunt de la société ... lui aurait été alloué par la société ... Ltd, domiciliée à l'Isle of Man, sans aucune garantie, au taux annuel de 6% et que l'identité du bénéficiaire économique de cette société serait inconnue. L'Etat estime ensuite qu'en admettant la présentation des faits de la société ... et partant la prémisse que Monsieur ... aurait été le bénéficiaire économique de toutes ces structures, il faudrait conclure que toutes les opérations présentées isolément au bureau d'imposition comme ayant été réalisées entre tiers étrangers, à savoir des constitutions successives de sociétés, des ventes à perte et des prêts accordés par une société localisée dans un paradis fiscal, auraient été réalisées moyennant recours à des structures fictives dans l'intention d'induire le bureau d'imposition en erreur dès l'année 1994, de manière que les conditions de l'abus de droit seraient vérifiées en l'espèce. L'Etat estime finalement qu'au vu du fait que la société ... n'aurait plus eu d'activité consistante et d'actif depuis la cession de son fonds de commerce et de son mobilier et qu'elle aurait eu quelques activités différentes de celles de l'exploitation d'un débit de boissons, la seule explication pour la reprise de la société ... par la société ... serait celle de l'avantage d'acquérir pour un montant de 500.000 LUF, sous la carcasse vide et le manteau de la société ..., une dette à rembourser de quelques 6.500.000 LUF due à la société ... Ltd. et des pertes reportables en vue de pouvoir réaliser des bénéfices fiscalement neutres grâce au bénéfice du report de pertes.

A l'audience des plaidoiries, la société ... a fait expliquer que Madame ... aurait été la compagne de Monsieur ... à l'époque de la constitution de la société ... et, suite à la demande expresse afférente du délégué du gouvernement, que Monsieur ... est le bénéficiaire économique de la société ... Ltd.

A partir de l'ensemble des éléments soumis et des explications fournies en cause y compris lors des plaidoiries, la Cour est amenée à retenir l'analyse suivante.

La société ... a été créée suivant acte notarié du 10 août 1994 en vue de la reprise, par Madame ..., à l'époque la compagne de Monsieur ..., de l'exploitation du bar ... de la société Sans être associé de la société ..., ni son bénéficiaire économique direct, Monsieur ... avait cautionné le contrat de bail du local du bar ... et la société ... Ltd, dont il avoue être le bénéficiaire économique, avait accordé à la société ... un prêt de 8.630.000 LUF à durée indéterminée au taux annuel de 6% en substitution d'un emprunt bancaire. L'exploitation du bar continua jusqu'à la vente du fonds de commerce et du mobilier à la société ... pour le prix de 2.500.000 LUF en date du 15 août 1995.

Par rapport à la question, soulevée par l'Etat, de la réalité économique des prix des cessions du fonds de commerce et du mobilier susvisés par la société ... à la société ... et par celle-ci à la société ..., il y a effectivement lieu de relever que la différence entre le prix de vente de 8.500.000 LUF obtenu par la société ... et le prix de 2.500.000 LUF obtenu par la société ... seulement un an après, ensemble le fait que l'acquisition faite par la société ... paraît en dernière analyse avoir été financée par Monsieur ... par le biais de la société ... Ltd, peut paraître *prima facie* comme appelant à douter de la réalité de la perte de valeur et, par voie de conséquence, de la moins-value encourue par la société ... lors de la vente du 15 août 1995. Cependant, en premier lieu, il se dégage des comptes annuels pour 1994 de la société ..., d'une part, que la valeur des biens immobilisés y indiquée est fondée en large partie sur la simple reprise des valeurs comptables des biens issues des comptes de la société ..., de

manière que la valeur comptable de ces biens ne correspond pas nécessairement à leur valeur économique pour un repreneur continuant l'exploitation, et, d'autre part, que l'immobilisé d'une valeur de 7.677.175 LUF à la fin de l'exercice 1994 comportait des travaux de transformation à hauteur de 3.684.602 LUF commandés par la société ... et d'anciens travaux d'aménagement d'une valeur restante de quelque 3,7 millions de francs, de sorte qu'il paraît logique qu'un repreneur qui ne pouvait plus continuer le même concept d'exploitation du bar ... suite au retrait des autorisations de nuit blanche n'était pas disposé à payer un prix similaire pour la reprise des locaux et du matériel. En second lieu, les opérations successives des ventes et du prêt à la société ... par la société ... Ltd. n'ont pas été mises en doute par le bureau d'imposition compétent lors des impositions pour les années 1994 et 1995. Dès lors, la réalité économique du prix d'acquisition payé par la société ... et de la moins-value par elle encourue lors de la vente du 15 août 1995 ne saurait être valablement mise en doute à partir des éléments soumis en cause.

Suite à la cession du 15 août 1995, la société ..., dont Madame ... restait le principal associé, subissait pour l'exercice 1995 une perte de 6.577.542 LUF en raison essentiellement des frais liés à la cessation de l'exploitation du bar ... et de l'amortissement intégral de tous les biens de l'actif investi. A l'exception d'une voiture figurant encore au bilan de l'exercice 1996 et de la participation dans la société civile ... durant les exercices 1998 à 1999, la société ... ne disposait plus d'un actif immobilisé jusqu'en l'année 2003 incluse. D'un autre côté, il se dégage des explications non autrement contestées de la société ..., corroborées par les comptes annuels soumis en cause, que c'est à l'initiative de Monsieur ... que certaines activités de *catering* ont été réalisées durant les années 1996 et 1997 par le biais de la société ... sans doute afin de lui permettre de réaliser des recettes. Par contre, les comptes annuels de l'année 1998 ne renseignent aucun chiffre d'affaires réalisé par la société ... elle-même.

S'il est vrai que Monsieur ... entamait durant les années 1997 à 1998 un projet de modification de l'activité de la société ... vers celle d'installations sanitaires et de chauffage en coopération avec Monsieur ... et que les modifications statutaires et la cession de parts du 29 décembre 1998 s'insèrent dans ce cadre, il n'en reste pas moins que ce projet n'a pas abouti et que ce changement d'activité n'a jamais été définitivement mis en pratique. En outre, la réalisation de certains travaux préparatoires facturés à l'entreprise de Monsieur ... a permis à la société ... de réaliser des recettes à hauteur de 750.000 LUF ayant largement contribué au bénéfice de 530.170 LUF pour l'exercice 1997. Ainsi, l'existence de ce projet de modification de l'activité exercée ne saurait être utilement invoquée en tant qu'indice dans le sens d'un abus de droit.

Il y a partant lieu de retenir qu'à travers la cession de l'intégralité des parts de la société ... par Madame ... et l'autre associé, ayant détenu une part, à la société ... en date du 29 décembre 1998, Monsieur ..., qui s'impliquait déjà auparavant dans les affaires de la société ..., devenait pour le moins à partir de ce moment le bénéficiaire économique de la société ... par le biais de la société ... qui en était devenue l'associé unique et qui continua à détenir cette participation durant toutes les années subséquentes concernées en l'espèce. Il y a lieu de préciser que le prix de cession des parts était fixé à leur valeur nominale de 1.000 LUF et le prix de cession global partant à 500.000 LUF et que ce prix ne peut pas être considéré comme étant proportionné à la « valeur économique » des pertes reportables de quelques 7,1 millions de LUF accumulées par la société ... au moment de cette cession qui auraient théoriquement permis, en considération du taux de 30% de l'impôt sur le revenu des collectivités applicable à cette époque, de réaliser une économie d'impôts de quelque 2,1 millions de LUF.

Ainsi, sur base des éléments soumis en cause, il y a lieu de conclure que si Monsieur ... n'avait pas été lui-même le bénéficiaire économique de la société ... dès l'origine, mais seulement à partir de la cession du 29 décembre 1998, il n'en reste pas moins que l'activité de cette société était liée dès l'origine aux activités de restauration et de cabaretage que Monsieur ... exerçait de manière plus ou moins continue durant toute l'époque en question et que ce lien devenait encore plus étroit suite à la reprise de la société ... par la société ... au vu de l'exécution de prestations de services en relation avec l'exploitation du restaurant-bar Partant, la cession du 29 décembre 1998 ne peut pas être qualifiée de transmission à un tiers sans lien économique avec la réalisation des pertes reportables de la société En outre, s'il est vrai que la société ... ne comportait plus, à partir de la cession du fonds de commerce et du mobilier du 15 août 1995, d'un actif immobilisé significatif, elle réalisait des opérations de *catering* durant les années 1996 et 1997 et s'employait à réduire ses dettes autres que celle envers la société ... Ltd. Finalement, l'activité de la société ... suite à la cession de parts du 29 décembre 1998 n'était certes plus exactement la même que celle exercée suite à sa constitution, mais elle rentrait dans le même domaine d'activités et s'insérait de manière continue dans la sphère des activités de Monsieur Finalement, le prix des parts fixé pour la cession du 29 décembre 1998 ne peut pas être considéré comme constituant une rémunération de la valeur économique des pertes reportables. Ces conclusions ne se trouvent pas énervées par la circonstance que Monsieur ... est le bénéficiaire économique de la société ... Ltd., étant donné qu'un caractère excessif éventuel des intérêts débiteurs versés par la société ... du chef du prêt lui accordé par cette société aurait dû conduire le bureau d'imposition compétent à requalifier la partie excessive ne répondant pas au principe du « *dealing at arm's length* » en distributions cachées de bénéfices lors des impositions au titre des exercices correspondants.

Par voie de conséquence, la Cour considère que les éléments en cause ne permettent pas de conclure de façon univoque et suffisante à l'existence d'un abus de droit en ce sens que la personnalité juridique et fiscale de la société ... aurait été utilisée aux seules fins de contourner le caractère personnel du droit au report de pertes et l'interdiction en découlant d'une transmission desdites pertes dans le seul but d'user des pertes reportables afin d'éviter l'imposition des bénéfices afférents. Il s'ensuit qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris dans sa conclusion que les pertes reportées au titre des exercices 1995 et 1996 sont déductibles des bénéfices des exercices 2002 et 2003 en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 114 LIR, et dans les limites prévues audit article, de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés sont à réformer en ce sens.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous analyse est à rejeter comme non fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris pour les motifs ci-avant précisés.

La demande de la société ... en allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € par instance doit cependant être rejetée, alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas vérifiées en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

vidant l'arrêt du 4 février 2010,

déclare l'appel non fondé et en déboute,

partant, confirme le jugement du repris du 6 juillet 2009,
rejette la demande de la société ... en allocation d'une indemnité de procédure de
1.500 € par instance,
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 15 juillet 2010 au local ordinaire des audiences de la
Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative